

УДК 336.227.8

Демченко М.Ю.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансово-економічної безпеки
Чернігівського національного технологічного університету

Краснянська Ю.В.
студентка
Чернігівського національного технологічного університету

ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ ДЕРЖАВ-ЧЛЕНІВ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВИКОРИСТАННЯ ЇХ ДОСВІДУ В УКРАЇНІ

THE EUROPEAN UNION MEMBER STATES TAX SYSTEMS FEATURES AND PERSPECTIVES OF IMPLEMENTATION THEIR EXPERIENCE IN UKRAINE

АНОТАЦІЯ

У статті виконано комплексне дослідження структури податкових надходжень в Україні, а також виявлено, що непрямі податки відіграють провідну роль. Наведено детальну структуру податкових надходжень в розрізі окремих держав ЄС з метою порівняння показників в Україні та інших державах. Виявлено основні недоліки функціонування податкової системи України. Здійснено групування країн ЄС за показниками ефективності функціонування їх податкових систем. Запропоновано шляхи трансформування податкової системи України за прикладами податкових систем держав ЄС, надано рекомендації щодо їх практичного втілення.

Ключові слова: структура податкових надходжень, ефективність податкового механізму, прямі податки, непрямі податки, податкове навантаження.

АННОТАЦИЯ

В статье выполнено комплексное исследование структуры налоговых поступлений в Украине, а также выявлено, что косвенные налоги играют ведущую роль. Приведена подробная структура налоговых поступлений в разрезе отдельных государств ЕС с целью сравнения показателей в Украине и других государствах. Выявлены основные недостатки функционирования налоговой системы Украины. Осуществлена группировка стран ЕС по показателям эффективности функционирования их налоговых систем. Предложены пути трансформации налоговой системы Украины по примерам налоговых систем государств ЕС, даны рекомендации по их практическому воплощению.

Ключевые слова: структура налоговых поступлений, эффективность налогового механизма, прямые налоги, косвенные налоги, налоговая нагрузка.

ANNOTATION

The article completed a comprehensive study of the tax revenue structure in Ukraine and found that indirect taxes play a key role. The detailed structure of tax revenues is presented in the context of the EU states to compare indicators in Ukraine and other countries. The main drawbacks of Ukraine tax system functioning are revealed. The grouping of EU countries based on performance indicators of their tax systems is carried out. Suggested ways of transforming the tax system of Ukraine on the examples of EU countries. Recommendations for their practical implementation are made.

Keywords: tax revenues structure, effectiveness of the tax mechanism, direct taxes, indirect taxes, tax.

Постановка проблеми. Податкова система будь-якої держави розвивається відповідно до потреб її національної економіки та політичних орієнтирів. Сьогодні, коли Україна позиціонує себе як демократична держава з ринковою економікою, податковий механізм мусить забезпе-

чити належний рівень надходження платежів до грошових фондів держави разом з оптимальним податковим навантаженням на фізичних та юридичних осіб. За таких умов фіскальна система зможе закласти базис реалізації ефективної інвестиційної (фінансова підтримка пріоритетних галузей економіки) та соціальної (фінансова допомога незахищеним верствам населення, зменшення майнового розшарування громадян) політик, що сприятиме підвищенню конкурентоспроможності вітчизняної економіки, поліпшенню іміджу держави.

На цьому етапі податкова система України не відповідає зазначеним критеріям, маючи низку гострих проблем (зокрема, велика частка тіньової економіки, недостатній рівень автоматизації податкового механізму, значні ресурсні витрати, ускладнення контролю за сплатою податків та зборів внаслідок їх широкої варіативності, неефективна система податкових пільг). Така ситуація протидіє соціально-економічному розвитку держави, гальмує інтеграційні процеси України до європейської спільноти. Вирішенням проблем може стати використання досвіду держав-членів Європейського Союзу (ЄС), адаптованого до українських реалій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремим питанням аналізу особливостей організації податкового механізму в державах-членах ЄС з метою використання їх досвіду в Україні присвятили свої праці вітчизняні науковці. Так, Ю.О. Швець досліджувала реформи держав спільноти щодо гармонізації їх податкових систем, в результаті чого запропонувала основні напрями податкової політики в Україні [1]. О.М. Пахненко та А.Ю. Семенов здійснили порівняння податкових ставок та пільг в розрізі країн ЄС, висвітлили методи зменшення частки тіньової економіки та запобігання шахрайству [2]. Н.М. Ногінова обґрунтувала напрями модернізації податкової системи України, які б сприяли її наближенню до податкових систем держав-членів ЄС [3]. Спільні та від-

мінні риси податкових механізмів країн ЄС та України висвітлила у своїх працях Л.М. Біла, проаналізувавши базові ставки та порядок їх стягнення за деякими основними податками та зборами [4]. Поширеним серед вітчизняних науковців є детальне порівняння податкових систем України та певної держави ЄС. Наприклад, порівняльну характеристику податкових систем нашої держави та Польщі здійснювала Т.В. Волинець [5]. Вчені зробили значний внесок у створення теоретичного підґрунтя для розробки практичних методів удосконалення податкового механізму України.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість наукових праць з цієї тематики, питання реформування податкової системи України залишається актуальним і потребує подальших досліджень. Нині не здійснено комплексного порівняння особливостей податкових систем України та держав-членів ЄС. Отже, наше дослідження є актуальним з точки зору виявлення можливих практичних шляхів реформування податкового механізму України.

Мета статті полягає в діагностуванні особливостей функціонування податкових систем держав-членів ЄС задля виявлення перспектив використання їх досвіду в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Забезпечення гармонійного функціонування податкових систем держав-членів ЄС здійснює Європейська Комісія, виступаючи ініціативною інституцією та виконуючи координаційну, наглядову й контрольну функції. Така діяльність спрямована на створення конкурентного середовища і, згідно зі статтею 115 Європейської конвенції, досягається дією Директив [6]. Національні податкові системи держав-членів ЄС мають широкі варіації в особливостях побудови та характеризуються високим ступенем автономії дій за умови, що вони не суперечитимуть принципам гармонізації. Незважаючи на суттєві відмінності функціонування податкових механізмів, більшість країн спільноти змогла забезпечити їх ефективність, про що свідчать обсяги податкових надходжень в розрахунку на одну особу (табл. 1).

Надходження податків та зборів у державах-членах ЄС в розрахунку на одну особу

Таблиця 1

Основні показники ефективності функціонування податкових систем країн ЄС та України за підсумками 2016 р.

Держава	Податки, млн. євро	Населення, осіб	Податки на особу, тис. євро	Податкове навантаження, % до ВВП
Бельгія	197 941,7	11 365 834	17,42	46,8
Болгарія	13 940,8	7 101 859	1,96	29,0
Чехія	61 387,5	10 578 820	5,80	34,8
Данія	131 302,7	5 748 769	22,84	47,3
Німеччина	1 269 640,0	82 800 000	15,33	40,4
Естонія	7 323,4	1 315 635	5,57	34,7
Ірландія	65 462,0	4 774 833	13,71	23,8
Греція	73 260,0	10 757 293	6,81	42,1
Іспанія	381 466,0	46 528 966	8,20	34,1
Франція	1 060 132,0	67 024 459	15,82	47,6
Крит	17 520,7	4 154 213	4,22	37,9
Італія	720 310,0	60 589 445	11,89	42,9
Кіпр	6 084,7	854 802	7,12	33,6
Латвія	7 859,2	1 950 116	4,03	31,6
Литва	11 662,7	2 847 904	4,10	30,2
Люксембург	20 998,6	590 667	35,55	39,6
Угорщина	44 794,6	9 797 561	4,57	39,4
Мальта	3 340,2	440 433	7,58	33,6
Нідерланди	276 083,0	17 081 507	16,16	39,3
Австрія	151 487,5	8 772 865	17,27	42,9
Польща	146 336,2	37 972 964	3,85	34,4
Португалія	68 347,0	10 309 573	6,63	36,9
Румунія	44 087,8	19 638 309	2,24	26,0
Словенія	14 919,7	2 065 895	7,22	36,9
Словацьчина	26 320,9	5 435 343	4,84	32,4
Фінляндія	95 462,0	5 503 297	17,35	44,3
Швеція	207 615,6	9 995 153	20,77	44,6
Великобританія	839 958,3	65 808 573	12,76	35,1
Україна	23 002,4	42 590 879	0,54	27,3

Джерело: складено авторами на основі джерел [7–10]

варіюються від 1,96 тис. євро в Болгарії до 35,55 тис. євро в Люксембурзі. Залежно від значення цього показника, який вважається одним з індикаторів ефективності функціонування податкового механізму, країни ЄС можна згрупувати в окремі блоки (рис. 1).

Тобто держави, які раніше стали членами ЄС і почали впроваджувати політику спільноти, нині мають кращі показники функціонування їх податкових систем. Найменші надходження податків і зборів характерні для Криту, Румунії та Болгарії, тобто країн, що приєдналися до ЄС у 2013 р. Значення показника в Україні є меншим, ніж в усіх державах-членах ЄС (0,54 тис. євро), що свідчить про актуальність дослідження особливостей функціонування податкових механізмів країн спільноти з метою використання їх досвіду.

У структурі податкових надходжень в розрізі окремих країн ЄС простежуються суттєві відмінності (рис. 2). Загалом позитивно вважається тенденція до збільшення частки прямих податків, що свідчить про активізацію підприємницької діяльності, поліпшення ситуації на ринку праці тощо. Найбільша питома вага таких надходжень характерна для держав першої групи, а саме Данії (65%), Великої Британії (42,62%), Ірландії (46,32%), Швеції (42,52%), Бельгії (38,92%), Люксембургу (38,66%), Фінляндії (38,59%), Італії (34,36%), Австрії (32,91%).

У цих державах частка прямих податків перевищує середнє значення по спільноті, а саме 32,47%. У Франції (28,51%), Німеччині (32,39%) та Нідерландах (31,28%) питома вага

незначно нижче середнього рівня, що компенсується великою часткою соціальних внесків. По інших країнах значення показника становить в середньому 24,46% (32,3% для держав другої групи, 20,91% для держав третьої групи).

Відповідно, ситуація з непрямими податками є дзеркальною: країни третьої групи мають найвищу їх частку (53,44% у Болгарії; 52,73% у Криті; 48,48% в Угорщині; 47,56% у Румунії; 45,07% у Латвії). Найменша питома вага непрямих податків характерна для Німеччини (28,46%), Бельгії (29,3%), Нідерландів (30,97%).

Загалом по Європейському Союзу в структурі податкових надходжень прямі податки становили 34,1%, непрямі – 35,06%, соціальні внески – 30,84%. Порівняння аналогічних показників з українськими свідчить про неоптимальність структури платежів у нашій державі. Так, частка непрямих податків прямувала до 60%. У 2016 р. спостерігалися позитивні зміни, а саме питома вага прямих податків зросла до 32,3%, питома вага непрямих становила 43,1%. Подібна ситуація простежується в низці держав третьої групи.

Частка соціальних платежів залежить від розбудови соціальних інституцій та історичних традицій. Тому обґрунтовано вона є найвищою, як правило, в державах першої групи та пост-соціалістичних країнах.

У структурі непрямих податків в усіх державах-членах ЄС основну питому вагу займає податок на додану вартість (ПДВ), частка якого варіювалась від 40,17% в Італії до 65,52% у Криті (рис. 3). Значення питомих ваги ПДВ залежить від спектру інших непрямих податків, зокрема імпортих зобов'язань, акцизів, та



Рис. 1. Групування держав-членів ЄС за показниками ефективності функціонування податкових систем

Джерело: складено авторами

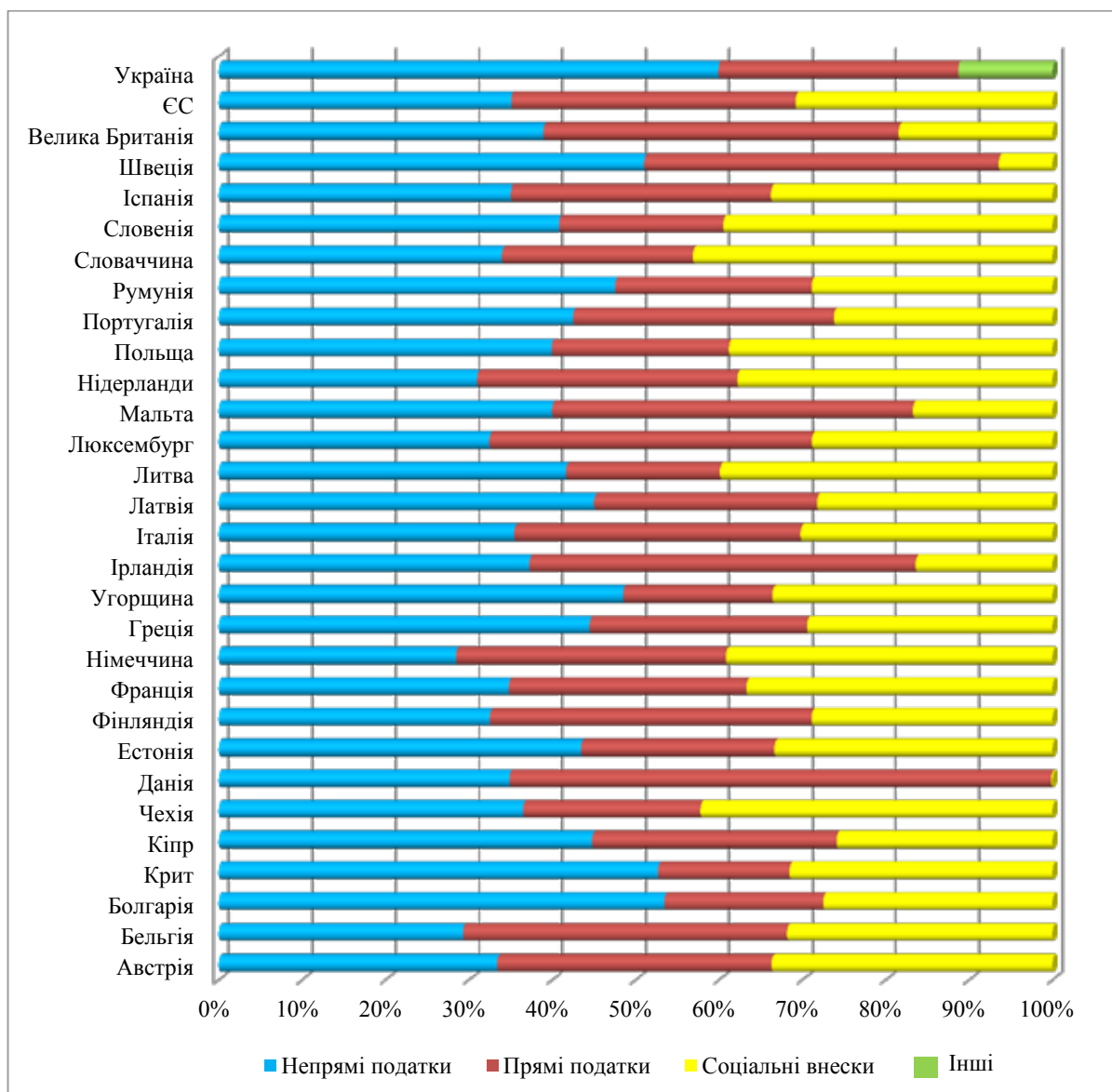


Рис. 2. Структура податкових надходжень у державах-членах ЄС та Україні за підсумками 2015 р., %
Джерело: складено авторами на основі джерел [11; 12]

їх ролі в податковому механізмі. Як правило, держави другої та третьої груп мали менш ефективну систему надходження непрямих податків, відмінних від ПДВ, який є більш простим у стягненні та легшим у контролі за ухиленням від його сплати. Проте такий механізм не можна вважати справедливим, адже підакцизні чи імпортовані товари не повинні підлягати одному рівню оподаткування.

У загальному обсязі податкових надходжень питома вага ПДВ змінювалася від 14,26% в Італії до 34,55% у Криті. Найменша частка характерна для держав першої групи, а саме Бельгії (14,86%), Франції (15,04%), Нідерландів (17,58%), Австрії (17,6%), Люксембурга (18,04%), Німеччини (18,09%). Значення показника в цих країнах наближається до середнього по спільноті (18,09%) чи незначно перевищує його. Найбільша питома вага простежується в

держав, що приєдналися до ЄС у 2013 р., а саме Криті (34,55%), Болгарії (31,3%), Румунії (28,67%).

Порівняймо, що питома вага ПДВ у структурі непрямих податків в Україні становила у 2015 р. 58,72%, а частка в загальному обсязі податкових надходжень перевищувала значення всіх держав-членів ЄС, складаючи 35,1%. У 2016–2017 рр. питома вага різко скоротилась і становила 21,3% та 21,8% відповідно, що можна вважати позитивною тенденцією. Базова ставка ПДВ в Україні менше середнього значення ЄС (21,5%).

У структурі прямих податків (рис. 4) більшості держав-членів ЄС основну питому вагу становив податок на доходи фізичних осіб (ПДФО). Найбільше його значення простежувалось у Данії (86,33%), Італії (82,37%), Швеції (82,12%), Фінляндії (78,31%), Австрії (75,71%), Німеччині (72,74%), тобто у більшості держав

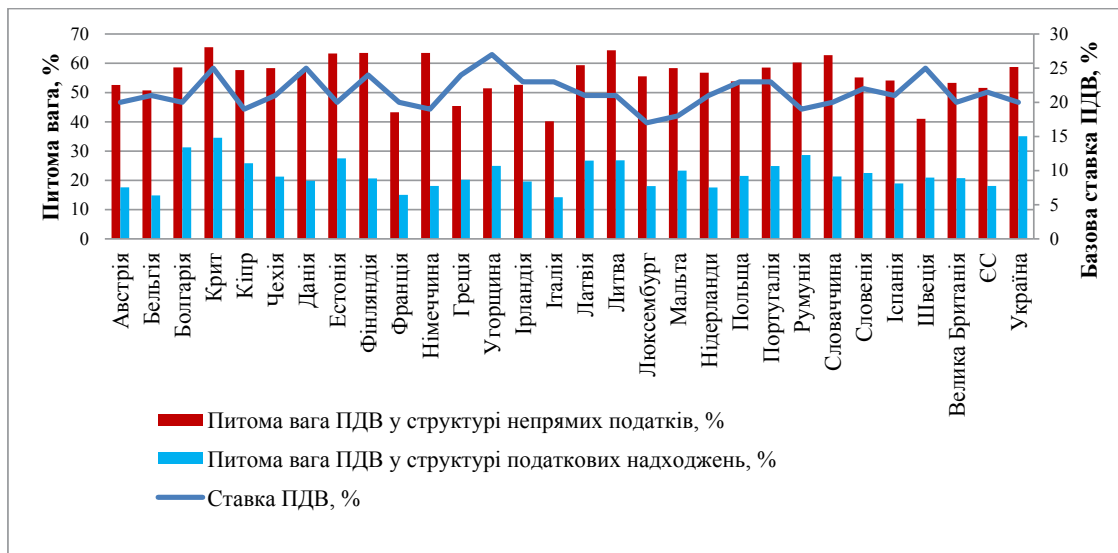


Рис. 3. Частка ПДВ у структурі непрямих податків та загальному обсязі податкових надходжень; базові ставки ПДВ у державах-членах ЄС та Україні за підсумками 2015 р., %
Джерело: складено авторами на основі джерел [11; 13]

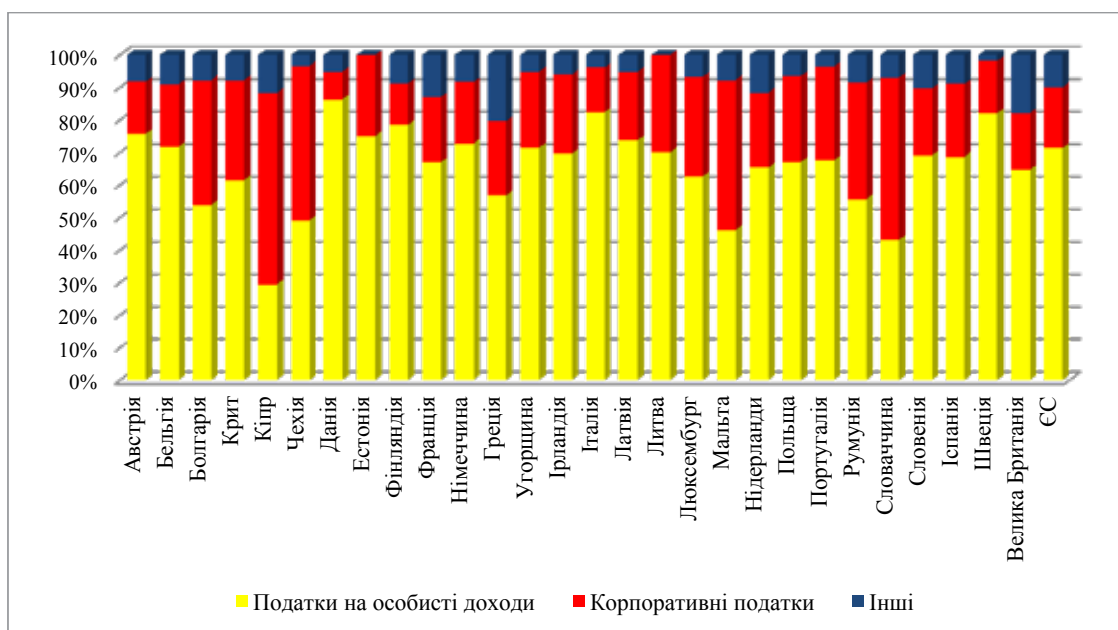


Рис. 4. Структура прямих податків у державах-членах ЄС за підсумками 2015 р., %
Джерело: складено авторами на основі джерела [11]

першої групи. Найменше – на Кіпрі (29,41%), у Словаччині (43,1%), Мальті (46,15%), тобто країнах третьої групи. У цьому разі простежується взаємозв'язок з обсягами доходів фізичних осіб [14]. Питома вага корпоративного податку в державах-членах ЄС варіюється від 8,51% у Данії до 58,82% на Кіпрі. Найбільше значення характерне для Чехії (47,54%) та Мальти (46,15%). Найменша частка простежувалась у Фінляндії (12,68%), Італії (13,74%), Австрії (16,12%) та Швеції (16,18%).

Така ситуація показує, що країни першої групи мають більші можливості для реаліза-

ції соціальної політики шляхом перерозподілу доходів. Водночас виконуються принципи соціальної справедливості з точки зору оподаткування, адже громадяни з вищим рівнем грошових надходжень платять більше. Крім того, держави першої групи часто навмисно намагаються знизити податкове навантаження на суб'єктів господарювання з метою розвитку підприємництва, яке забезпечує створення нових робочих місць, процвітання національної економіки тощо.

Частка ПДФО в структурі прямих податків в Україні нижче середнього значення по ЄС,

хоча простежується тенденція до її зростання (рис. 5). Натомість питома вага корпоративного податку зменшується, проте значно перевищує середній рівень по спільноті.

Найвищі ставки ПДФО характерні для держав першої групи (рис. 6). У більшості з них наявна прогресивна система оподаткування. Наприклад, у Франції особи з річним доходом фактично до 6 000 євро не сплачують цей податок. Аналогічна ситуація простежується і щодо ставок корпоративного податку. Податкові системи передбачають надання значних пільг для малого та середнього бізнесу (в деяких державах пільгова ставка вдвічі чи навіть втричі нижча за наведену). Незважаючи на низькі ставки корпоративного прибутку в Україні, для податкового механізму нашої держави характерне так зване подвійне оподаткування, тобто оподаткування і доходів та прибутку підприємств, і дивідендів. Згідно з розрахунками науковців сукупний обсяг податків отримується за вищою ставкою, ніж середня у ЄС. Така ситуація не стимулює ані розвиток

бізнесу, ані особисту зацікавленість засновників. У спільноті більшість держав намагається уникнути такого механізму, повністю або частково звільняючи особисті чи корпоративні доходи (залежно від країни) від оподаткування. Поширеною є практика звільнення від сплати податків підприємств, визначений відсоток чистого прибутку яких спрямовується на інноваційну діяльність, розширення підприємства тощо. За сферою, яка діє нині в Україні, дозволяють собі стягувати податки лише деякі багаті держави ЄС, наприклад держави Бенілюксу.

Особливу роль у державах-членах ЄС відіграють податок на майно та екологічний податок. Питома вага екологічного податку у структурі податкових надходжень держав-членів ЄС варіюється від 4,63% у Люксембурзі до 10,9% у Криті (рис. 7). Частка екологічного податку в Україні становить 0,57% за підсумками 2017 р., що свідчить про неналежний рівень уваги до аспектів охорони навколишнього середовища, корупційність цього напрямку.

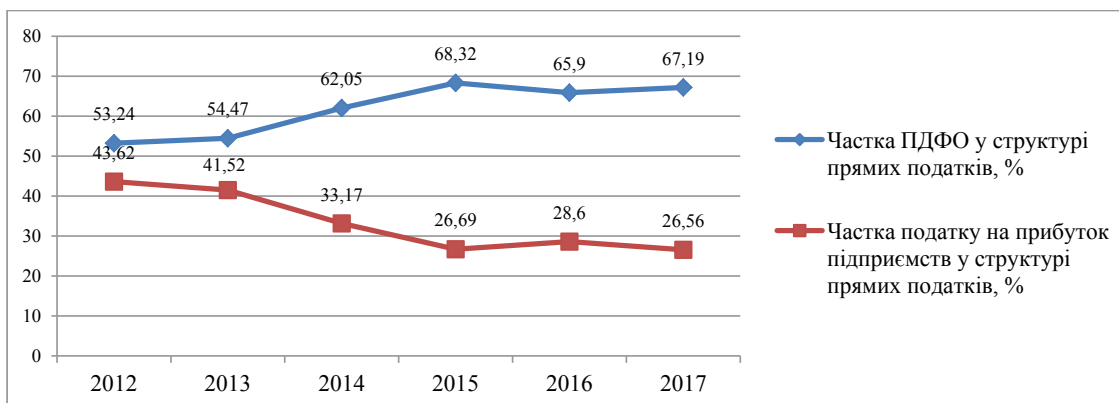


Рис. 5. Динаміка частки ПДФО та корпоративного податку у структурі прямих податкових надходжень в Україні протягом 2012–2017 рр., %
Джерело: складено авторами на основі джерела [13]

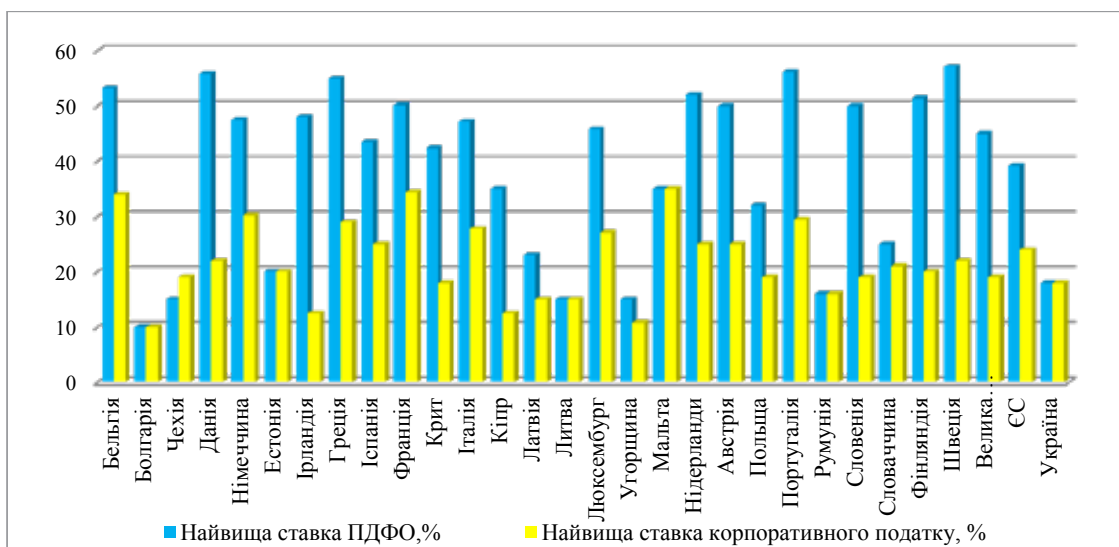


Рис. 6. Ставки на податки в державах-членах ЄС та Україні у 2017 р., %
Джерело: складено авторами на основі джерела [11]

Питома вага податку на майно у спільноті змінюється від 1,19% у Словаччині до 12,72% у Великій Британії. Найбільше значення простежується у Франції (10,07%), Греції (8,92%), Іспанії (8,25%), Бельгії (8,05%). В інших державах це значення нижче середнього рівня по ЄС (6,77%). Найменше значення зафіксоване у постсоціалістичних та Балтійських державах третьої групи. В Україні питома вага податку на майно у загальному обсязі податкових надходжень становить 3,51%. В Україні механізм стягнення податків на майно вважається недосконалим, на відміну від ЄС, де широкий спектр об'єктів оподаткування, диференційовані ставки задля забезпечення соціальної справедливості, особливе значення приділяється вартісним предметам розкоші (ювелірним виробам, антикварним колекціям, маєткам тощо).

Загалом кількість податків та зборів різна в окремих державах-членах ЄС (найбільше, а саме 16, в Німеччині). В Україні відбувалось реформування, спрямоване на скорочення кількості податків. Нині фізичні та юридичні особи сплачують єдиний податок, ПДФО, ЄСВ, військовий збір, податок на прибуток, ПДВ, акциз, екологічний податок, податки на майно. Проте єдиного механізму їх збору ще не налаштовано. Тому з урахуванням спектру об'єктів оподаткування і відокремленість контролю за їх надходженням кількість податків на практиці залишається неоптимальною. Згідно з особливостями діяльності податкових систем держав ЄС їх скорочення та автоматизація збору і контролю підвищує ефективність податкових механізмів [4; 15].

Висновки. У ході дослідження доведено ефективність функціонування податкових систем держав-членів ЄС, які увійшли до спільноти до 2004 р. включно, а також південно-європейських країн. На основі аналізу аналітичних даних виявлено, що успіх держав, які, відповідно до запропонованої класифікації, належать до третього блоку, щодо формування дієвого податкового механізму залежить від дотримання таких орієнтирів:

- забезпечення оптимального співвідношення між прямими та непрямими податками (переважання перших);
- створення варіативності непрямих податків (акциз, імпортне зобов'язання) разом з дієвою системою їх стягнення;
- використання пільгових ставок ПДВ на товари особливого значення (медичні, харчові) чи продукцію, виробництво якої вимагає залучення значної кількості працівників з метою вирішення соціальних питань (допомога вразливим верствам населення, створення нових робочих місць тощо);
- стягнення соціальних внесків лише в разі наявності розвиненої інфраструктури соціальних інституцій та цілеспрямованої політики/програми їх розподілу та використання;
- забезпечення належного рівня доходів громадян, а саме джерела надходження ПДФО, їх зростання;
- створення прогресивної системи оподаткування доходів фізичних осіб разом з налагодженням контролю за вимиванням коштів з країни;
- використання корпоративного податку як інструмента для стимулювання розвитку підприємства; уникнення подвійного оподаткування;

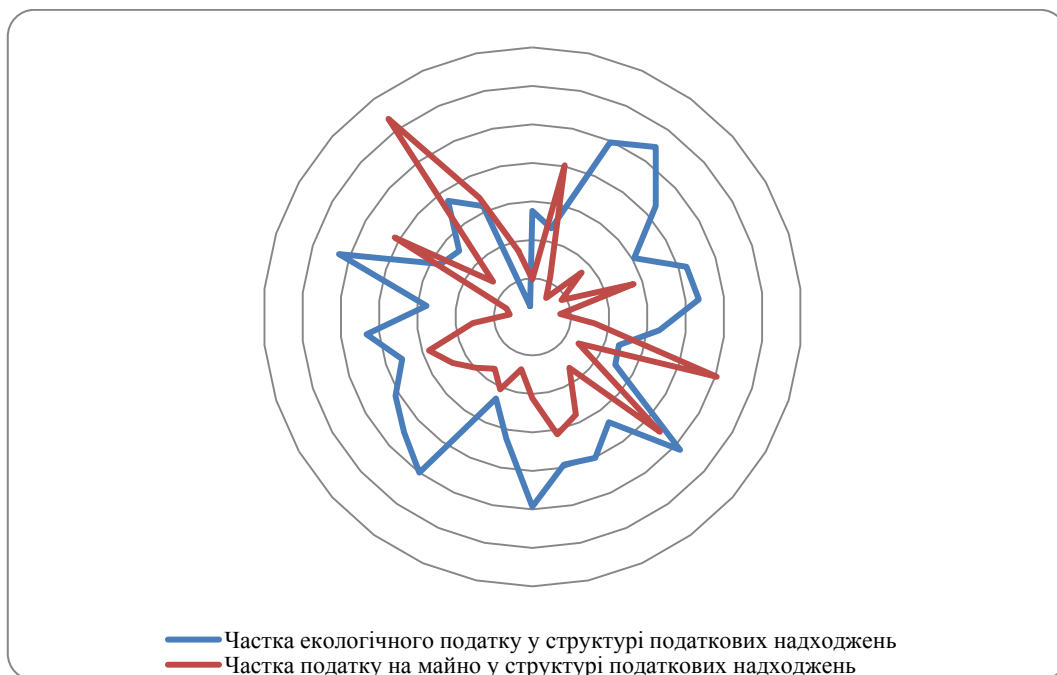


Рис. 7. Частки екологічного податку та податку на майно в державах-членах ЄС (2015 р.) та Україні (2017 р.), %

Джерело: складено авторами на основі джерел [11; 13]

- розвиток податкового механізму у сфері екологічного податку, що може стати значним джерелом надходжень коштів і способом підтримання концепції сталого розвитку водночас;
- розширення спектру об'єктів стягнення податку на майно у сфері предметів розкоші чи низки інших вартісних речей;
- скорочення кількості сплачуваних податків разом зі створенням технічного механізму розподілу коштів за необхідними напрямками;
- формування максимально автоматизованої системи сплати податків та контролю за цим процесом; забезпечення прозорості її дії;
- скорочення бюрократичних ланок у фіскальних службах;
- забезпечення узгодженості між розрахунковим та реальним (з урахуванням задоволеності громадян від перерозподілу фінансових ресурсів фіскальною системою) податковим навантаженням;
- дієве та прозоре використання системи податкових пільг з метою реалізації інвестиційних та соціальних завдань;
- створення зв'язків податкових інституцій з громадськістю, порталу безкоштовних консультацій, проведення навчальних тренінгів, доступне та цікаве подання інформації для широких мас задля підвищення податкової культури громадян тощо.

Дотримання цих орієнтирів у нашій державі дасть змогу створити дієву податкову систему, здатну виконувати покладені на неї функції, і водночас прискорить гармонізацію податкової системи України до податкових систем держав ЄС.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Швець Ю.О., Завальнюк А.О. Податкові реформи в країнах ЄС: переваги, недоліки їх впровадження в податкову систему України. Європейський вектор економічного розвитку. 2016. № 2 (21). С. 126–134.
2. Пахненко О.М., Семенов А.Ю. Основні засади податкової політики в країнах ЄС на сучасному етапі. Ефективна економіка. 2016. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5317>.
3. Ногінова Н.М. Необхідність реформування податкової політики України в умовах євроінтеграції. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: збірник наукових праць / ред. кол.: І.Д. Пасічник, О.І. Дем'янчук. Острог: видавництво Національного університету «Острозька академія», 2014. Вип. 25. С. 141–145.
4. Біла Л.М. Спільні і відмінні риси податкових систем Європейського Союзу та України. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. № 6. С. 656–661.
5. Волинець Т.В. Порівняльна характеристика податкової системи України та Польщі. Європейські перспективи. 2015. № 7. С. 164–168.
6. Remeur C. Tax policy in the EU. Issues and challenges. European Parliamentary Research Service, 2015. 32 pp.
7. Main national accounts tax aggregates / Eurostat. URL: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=en.
8. Population change. Demographic balance and crude rates at national level / Eurostat. URL: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=demo_gind&lang=en.
9. Податкові надходження. Ціна держави. URL: <http://cost.ua/budget/revenue>.
10. Офіційний курс української гривні щодо іноземних валют, встановлений НБУ 2010–2017 рр. / НБУ. URL: www.bank.gov.ua/files/Exchange_r.xls.
11. Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway 2017. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs.
12. Дроздовська О.С., Озерчук О.В. Співвідношення прямих і непрямих податків у податковій системі України. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 10. С. 44–50.
13. Звіт про виконання Зведеного бюджету України / Державна казначейська служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
14. Distribution of income by quintiles – EU-SILC survey / Eurostat. URL: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=ilc_di01&lang=en.
15. Податки у 2017 році в Україні. URL: <http://www.buhoblik.org.ua/nalogi/nalogovoe-pravo/3669-3669-podatki-u-rotsi.html>.